

Audience publique du 25 mai 2009

=====

Recours formé par
Madame ..., ...
contre un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de
copropriétés émis par le bureau d'imposition Luxembourg 6
en présence de Madame ..., ...
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Revu la requête inscrite sous le numéro 22907 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 4 mai 2007 par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, assisté de Maître Catherine Pogorzelski, avocat, tous les deux inscrits au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 2003, émis par le bureau d'imposition Luxembourg 6 en date du 18 septembre 2003;

Vu le jugement du tribunal administratif du 19 juin 2008 (n° 22907 du rôle), par lequel le tribunal a reçu le recours principal en réformation en la forme et avant tout autre progrès au fond, a ordonné la mise en intervention de Madame ... ;

Vu la requête en intervention déposée au greffe du tribunal administratif en date du 31 juillet 2008 par Maître Jean-Pierre Winandy au nom de Madame, tendant à la mise en intervention de Madame ..., demeurant à L-..., dans l'instance portant le numéro 22907 du rôle ;

Vu l'exploit de l'huissier de justice Geoffrey Gallé, demeurant à Esch-sur-Alzette, du 4 août 2008, portant signification de cette requête à Madame ..., préqualifiée ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin critiqué ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Marc Daubenfeld, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

Par acte notarié de donation entre vifs passé en date du 9 octobre 2002, Madame ... et sa sœur, Madame ..., se sont vu attribuer à parts égales un pré sis à

Luxembourg-Merl d'une contenance de 4 hectares 32 ares 9 centiares, de la part de leur mère, donatrice, Madame ..., veuve de Monsieur ..., cette donation ayant été faite en avancement d'hoirie.

Suivant acte de vente notarié du 4 avril 2003, Madame ... et sa sœur, Madame ..., chacune propriétaire pour une moitié indivise, cédèrent une partie dudit terrain à la société X. s.à.r.l. au prix de 2.899.095 euros. Il était convenu que le prix de vente serait payé moyennant la construction d'une maison de rapport par la société acquéreuse sur l'autre partie du terrain en question.

En date du 8 septembre 2003, le bureau d'imposition Luxembourg 6 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition », informa la « Copropriété ... et consorts » à l'adresse de Madame ..., demeurant à L-..., que la copropriété relevait désormais du bureau de recette Luxembourg et qu'elle était enregistrée sous le numéro 1600 8033 645.

Le 18 septembre 2003, le bureau d'imposition émit à l'égard de la copropriété ... Margot et consorts un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 2003, retenant dans leur chef un revenu commun de 2.848.328,75 euros au titre de bénéfice de cession suivant l'article 99ter de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), à répartir par moitié entre Madame ... et Madame, soit 1.424.164,38 euros pour Madame ... et 1.424.164,37 euros pour Madame

Le 14 février 2005, Madame ... déposa sa déclaration de l'impôt sur le revenu pour l'année 2003 au bureau d'imposition Luxembourg 8 avec un calcul de la plus-value réalisée lors de la cession du terrain ainsi qu'une demande de transfert de la plus-value réalisée sur un immeuble de remplacement.

Par un courrier de sa fiduciaire du 16 mars 2006 à l'adresse du préposé du bureau d'imposition Luxembourg 6, Madame ... sollicita la rectification du bulletin d'établissement du 18 septembre 2003, tout en faisant valoir qu'elle n'avait reçu aucune information au sujet de la copropriété et qu'elle n'avait pas donné mandat à sa sœur pour représenter la copropriété auprès de l'administration des Contributions directes.

Le 19 mai 2006, le bureau d'imposition Luxembourg 6 répondit qu'une rectification dudit bulletin d'établissement n'était plus possible, alors qu'il était « *coulé en force de choses jugées* », tout en indiquant que tous les copropriétaires étaient au courant de cette indivision.

Par courrier de son mandataire du 12 juillet 2006, Madame ... introduisit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes une réclamation à l'encontre du prédit bulletin d'établissement en commun du 18 septembre 2003. Dans le cadre de cette réclamation, elle soutenait que le délai pour introduire une réclamation n'avait pas expiré dès lors qu'elle n'avait pas reçu notification dudit bulletin d'établissement en commun.

En l'absence de décision prise par le directeur suite à sa réclamation, Madame ... a fait introduire, par requête déposée en date du 4 mai 2007, un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation dudit bulletin d'établissement en commun du 18 septembre 2003.

Par son jugement du 19 juin 2008, le tribunal administratif a retenu qu'en l'absence d'une copie intégrale du bulletin d'établissement litigieux, le délégué du gouvernement n'avait pas établi que la notification du bulletin d'établissement à la sœur de Madame ... avait été faite avec la mention de l'effet contre les autres cointéressés, de sorte que la notification selon la procédure simplifiée du paragraphe 219 (1) AO n'avait pas été valablement faite et le délai de réclamation n'avait dès lors pas commencé à courir. Il a partant rejeté le moyen d'irrecevabilité invoqué par le délégué du gouvernement, tiré de la réclamation tardive contre ledit bulletin, et a déclaré le recours en réformation recevable en la forme, et au fond, avant tout autre progrès en cause, a ordonné la mise en intervention de Madame ... dans la présente instance, conformément à l'article 14 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

En date du 31 juillet 2008, Madame ... a fait déposer au greffe du tribunal administratif une requête tendant à la mise en intervention de sa sœur, Madame ..., et lui a fait signifier ladite requête par exploit d'huissier du 4 août 2008.

La requête en intervention forcée, non autrement critiquée sous cet aspect, est recevable en la forme.

Quant au fond, Madame ... fait valoir que dans la mesure où elle ne s'est pas vu notifier le bulletin d'établissement en commun, elle aurait été fondée à faire sa déclaration de revenu provenant de plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles du patrimoine privé en y imputant diverses charges et abattements, sans qu'elle tienne compte d'un bulletin d'établissement dont elle aurait ignoré l'existence. Elle précise qu'après déduction de ces frais et abattements, elle arriverait à un bénéfice de cession de 1.060.640,48 euros qui serait inférieur de 363.523,69 euros du bénéfice lui imputé par le bulletin d'établissement litigieux.

Elle sollicite partant la réformation du bulletin d'établissement afin que sa quote-part dans le bénéfice de cession soit établie sur la base des éléments figurant dans sa déclaration de revenu provenant de plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles du patrimoine privé présentée en date du 14 février 2005 au bureau d'imposition Luxembourg 8.

Madame ... fait encore valoir dans ce contexte qu'elle aurait été imposée sur un revenu provenant de plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles du patrimoine privé, alors qu'elle n'aurait jamais déclaré un tel revenu. Elle n'aurait pas été en mesure de fournir des renseignements relatifs à l'établissement du bénéfice de cession et notamment en ce qui concerne les déductions, de sorte qu'il y aurait lieu de considérer que le bureau d'imposition aurait déterminé la base imposable de façon unilatérale, en violation du principe du contradictoire. Cette façon de procéder ne serait possible que dans le cas où le contribuable refuserait de collaborer et où le bureau d'imposition aurait épuisé toutes les possibilités sans pouvoir déterminer les

éléments matériels nécessaires à la fixation de l'impôt, hypothèse non vérifiée en l'espèce. Elle en déduit que le bureau d'imposition aurait procédé à son égard à une taxation d'office, en méconnaissance du paragraphe 217 AO. Or, un tel comportement de la part du bureau d'imposition serait contraire aux principes fondamentaux de l'égalité devant l'impôt et de la légalité de l'impôt.

Le délégué du gouvernement n'a pas pris position quant au fond de l'affaire.

Par le bulletin d'établissement en commun déféré du 18 septembre 2003, le bureau d'imposition a retenu dans le chef de la copropriété ... et consorts un bénéfice de cession suivant l'article 99ter L.I.R. de 2.848.328,75 euros et l'a imputé à concurrence de 1.424.164,38 euros à Madame ..., respectivement 1.424.164,37 euros à Madame

Il ressort encore des éléments du dossier fiscal, et notamment des annotations manuscrites apposées sur le formulaire relatif au revenu provenant de plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles du patrimoine privé (modèle 700) soumis par Madame ..., que le bureau d'imposition, pour arriver au prédit bénéfice de cession de 2.848.328,75 euros et à défaut d'autres informations, a retenu comme prix de réalisation du terrain le prix de vente de 2.899.095 euros, tel qu'il ressort de l'acte de vente précité du 4 avril 2003, dont il a ensuite déduit un prix d'acquisition forfaitaire de 50.766,25 euros, déterminé à partir d'un minimum forfaitaire par unité de surface de terrain agricole vendue, à savoir 406 ares et 13 centiares, multipliés par 1,25 euros par mètre carré.

En effet, aux termes de l'article 99ter, alinéa 3 L.I.R. *« lorsqu'il s'agit de terrains agricoles et forestiers, il sera toutefois déduit à titre de prix d'acquisition au minimum un forfait par unité de surface à fixer par règlement grand-ducal. Cette déduction ne pourra pas être supérieure au prix net de réalisation du terrain. Le forfait pourra être fixé différemment suivant la nature des terrains et ne pourra pas dépasser les prix de vente normaux les plus élevés pratiqués pour la catégorie de terrains en question »*. D'après l'article 1^{er} du règlement grand-ducal du 16 juin 1992 portant exécution de l'article 99ter, alinéas 3 à 5 L.I.R., les minima au sens de l'article 99ter, alinéa 3 L.I.R. sont fixés pour les terrains agricoles à 1,25 euros par mètre carré.

Il se dégage cependant des éléments du dossier fiscal et notamment d'un bulletin de décharge du service des évaluations immobilières de l'administration des Contributions directes du 17 juillet 2003 que le terrain litigieux n'est pas qualifié de terrain agricole, mais comme un immeuble non bâti par le service compétent de l'administration, de sorte que c'est à tort que le bureau d'imposition a fait application, en l'espèce, des dispositions de l'article 99ter, alinéa 3 L.I.R. et a procédé à une détermination forfaitaire du prix d'acquisition.

Madame soutient que sa quote-part dans le bénéfice de cession devrait s'élever à 1.060.640,48 euros, tel que ce montant se trouverait étayé par sa déclaration sur le revenu provenant de plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles du patrimoine privé pour l'année 2003.

Il convient dès lors de vérifier si la plus-value, telle que déclarée par Madame, correspond effectivement au bénéfice réalisé lors de la cession du terrain litigieux.

D'après l'article 99ter, alinéa 2 L.I.R., la plus-value imposable correspond à la différence entre le prix de réalisation et le prix d'acquisition de l'immeuble cédé (réévalué suivant le cas), diminuée des frais d'obtention en relation économique avec la transaction.

Aux termes de l'article 102, alinéa 2 L.I.R., la notion de prix d'acquisition d'un bien utilisé dans le cadre du régime d'imposition des plus-values est fondée sur celle donnée par l'article 25, alinéa 1^{er} L.I.R. Le prix d'acquisition y est défini comme l'ensemble des dépenses assumées par l'exploitant pour le mettre dans son état au moment de l'évaluation.

Etant donné que pour calculer la plus-value imposable, Madame a déclaré, dans sa déclaration sur le revenu provenant de plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles du patrimoine privé, des frais qui concernent les deux copropriétaires du terrain, il convient d'en tenir compte dans l'établissement en commun du bénéfice de cession de la copropriété.

Au titre du prix d'acquisition du terrain cédé, il ressort du dossier fiscal que Madame a déclaré comme prix d'acquisition un montant de 15.000.000 LUF, qui correspond au prix stipulé dans l'acte notarié d'échange du 24 octobre 1986, par lequel les époux ...-... avaient acquis la propriété du terrain.

Etant donné que les deux sœurs ... ont acquis le terrain litigieux à la suite d'une donation, le prix d'acquisition à mettre en compte est, conformément aux termes de l'article 102, alinéa 3 L.I.R., celui payé par le détenteur antérieur ayant acquis le bien en dernier lieu à titre onéreux, à savoir les parents des sœurs ..., à l'occasion de l'acte d'échange du 24 octobre 1986. Il s'ensuit qu'au lieu du prix d'acquisition forfaitaire de 50.766,25 euros retenu par l'administration fiscale, il y a lieu de retenir le prix d'acquisition initial de 15.000.000 LUF auquel il y a lieu d'ajouter, le cas échéant, toutes les dépenses en connexion économique avec l'acquisition du bien.

A cet égard, Madame a ajouté au prix d'acquisition de base de 15.000.000 LUF, les frais d'acte se rapportant à l'acte d'échange du 24 octobre 1986, s'élevant à 1.210.254 LUF, ainsi qu'un montant de 390.000 LUF, censé représenter le prix des 11 ares qui, en vertu de cet acte d'échange, auraient dû être rétrocédés gratuitement. Dans la mesure où cette rétrocession n'est pas documentée et où il se dégage par ailleurs de l'acte de donation du 9 octobre 2002 que cette rétrocession n'avait pas encore eu lieu à cette date, il convient de ne pas tenir compte de ce montant de 390.000 LUF dans l'évaluation du prix d'acquisition du terrain. En ce qui concerne les frais d'acte de 1.210.254 LUF, cette dépense est en relation économique avec l'acquisition du bien, de sorte qu'elle vient s'ajouter au prix d'acquisition.

A titre de frais de réalisation, la demanderesse a fait état de dépenses exposées en 1996, à savoir des honoraires d'ingénieurs-conseils à hauteur de 3.248.000 LUF, ainsi que des frais cadastraux de 13.150 LUF, documentés par une facture de

l'administration du Cadastre et de la Topographie du 29 août 1996. Si ces dépenses peuvent être considérées comme ayant été faites en vue de la réalisation du terrain et viennent partant s'ajouter au prix d'acquisition du terrain à titre de frais d'obtention, il n'en va pas de même en ce qui concerne les honoraires d'ingénieurs-conseils. En effet, la pièce afférente, censée étayer cette dépense de 3.248.000 LUF, ne constitue qu'une estimation et non pas une facture, de sorte qu'il y a lieu de faire abstraction de ce montant de 3.248.000 LUF, dès lors que le paiement de cette somme n'est pas autrement documenté.

Finalement, la demanderesse a encore déclaré à titre de frais de réalisation les frais d'acte relatifs à l'acte de donation de 2002 d'un montant de 2.207.707 LUF, qui représente en fait sa quote-part, l'autre moitié ayant été à charge de Madame Ces frais sont toutefois à comprendre dans le prix d'acquisition du terrain, étant donné qu'ils sont en relation économique avec l'acquisition. Le total de ces frais s'élevant, d'après le mémoire d'honoraires du notaire du 30 octobre 2002, à 109.455,25 euros, soit 4.415.414 LUF, il y a lieu d'ajouter le montant intégral de ces frais au prix d'acquisition.

Il se dégage de l'ensemble des développements qui précèdent que le recours en réformation est partiellement fondé et que le bulletin d'établissement en commun entrepris du 18 septembre 2003 encourt la réformation en ce sens qu'en vue de la détermination du bénéfice de cession réalisé par la copropriété, le prix d'acquisition du terrain est à calculer par rapport au prix d'acquisition initial de 15.000.000 LUF, auquel il y a lieu d'ajouter les frais d'acte notarié de 1.210.254 LUF et de 4.415.414 LUF, ainsi que des frais d'obtention de 13.150 LUF, sous réserve de la réévaluation du prix d'acquisition par application d'un coefficient correspondant à l'année où la dépense constitutive du prix d'acquisition a été engagée.

Etant donné qu'il était dans l'intention du législateur de ne pas faire du tribunal un « taxateur » et de ne pas l'amener à s'immiscer dans le domaine de l'administration sous peine de compromettre son statut judiciaire, le rôle du tribunal consiste à dégager les règles de droit et à opérer les qualifications nécessaires à l'application utile de la législation fiscale, sans pour autant porter sur l'intégralité de l'imposition, ni aboutir à fixer nécessairement une nouvelle cote d'impôt (voir trib. adm. 29 mars 1999, n° 10428, confirmé par Cour adm. 11 janvier 2000, n° 11285C, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 573).

En application des développements qui précèdent, il y a en conséquence lieu de renvoyer l'affaire au directeur de l'administration des Contributions directes pour permettre au bureau d'imposition compétent de procéder à l'imposition conformément au dispositif du présent jugement ensemble les motifs à sa base.

Au vu de l'issue au fond du litige et plus particulièrement du fait que la demanderesse a succombé en partie dans ses moyens, il y a lieu de faire masse des frais et de les imputer à raison de la moitié à Madame et de l'autre moitié à l'Etat.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

vidant le jugement interlocutoire du 19 juin 2008 ;

au fond, déclare le recours en réformation partiellement fondé ;

partant, par réformation du bulletin d'établissement en commun entrepris du 18 septembre 2003, dit que le bulletin d'établissement encourt la réformation en ce sens qu'en vue de la détermination du bénéfice de cession réalisé par la copropriété, le prix d'acquisition du terrain est à calculer par rapport au prix d'acquisition initial de 15.000.000 LUF, auquel il y a lieu d'ajouter les frais d'acte notarié de 1.210.254 LUF et de 4.415.414 LUF, ainsi que des frais d'obtention de 13.150 LUF, sous réserve de la réévaluation du prix d'acquisition par application d'un coefficient correspondant à l'année où la dépense constitutive du prix d'acquisition a été engagée ;

déclare le recours en réformation non fondé pour le surplus ;

renvoie l'affaire au directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent ;

fait masse des frais et les impute à raison de la moitié à Madame et de l'autre moitié à l'Etat.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Martine Gillardin, premier juge,
Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 25 mai 2009 par le premier vice-président, en présence du greffier Claude Legille.

s. Claude Legille

s. Carlo Schockweiler